

STIG VON BAHR & PETER MELZ

Rätt skattesubjekt för inkomst

I artikeln diskuteras främst frågan om hos vem en löpande kapitalinkomst, såsom utdelning och ränta, ska tas upp till beskattning när en person avstått från sin rätt till inkomsten till en annan person. En avgörande skillnad anses föreligga om detta skett med eller utan villkor. I allmänhet gäller att i fall utan villkor är mottagaren skattskyldig, medan i fall med villkor är överlåtaren alltjämt skattskyldig. Särskilt diskuteras fallet HFD 2020 ref. 1 där en person avstår från sin rätt till aktieutdelning mot att detta beaktas vid hans förvärv av den andre aktieägarens aktier.

1 PRINCIPIELLA UTGÅNGSPUNKTER

Inkomstskattelagen (IL) innehåller inte några allmänna regler för att avgöra till vem en viss intäkt eller kostnad ska hänföras. Inkomstbeskattningen vilar dock på några generella principer som knappast framstår som kontroversiella. En sådan princip är att inkomstbeskattningen är individuell. Bara den som utfört och fått ersättning för en prestation ska beskattas för denna. Möjligheten för en fysisk person att med skattemässig effekt föra över inkomst på annat skattesubjekt är begränsad.

En individuell inkomstbeskattning förutsätter att det går att fastställa vilka inkomster som ska tas upp av var och en av de skattskyldiga. Målsättningen är att inkomsten beräknas så att den speglar *skatteförmågan* för den enskilde personen. Skatteförmågeprincipen innebär att en skattskyldig ska beskattas för en inkomst som utgör ett mått på dennes förmåga att konsumera och betala skatt. Vid inkomstbeskattningen är det således förmågan att konsumera som är det avgörande för skatteuttaget medan det däremot är sekundärt vem som konsumerar och när den faktiska konsumtionen äger rum.

Av vad nu sagts följer att det är den som har ursprunglig rätt att uppbära en viss inkomst som anses ha förmåga att använda den till konsumtion och att inkomsten därför ska tas upp av denne. Normalt vållar valet av skattesubjekt inte några problem. Skattesystemet tillåter dock i viss utsträckning att inkomst som hänför sig till en fysisk persons arbetsinsatser eller kapitalinnehav med skattemässig effekt flyttas över till annan. Sådan

inkomstöverföring kan ske med stöd av uttryckliga bestämmelser i IL och har i andra fall utvecklats genom rättspraxis.

Reglerna om vilka inkomster som ska beskattas kan – i frånvaro av generella bestämmelser som anger hur en inkomst ska hänföras till en specifik skattskyldig – implicit peka ut vilken person som ska beskattas för inkomsten. Ett exempel är 13 kap. 1 § IL där det anges att ”(t)ill inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” Även om det inte anges uttryckligen får härav anses följa att det är den som bedrivit verksamhet för att förvärva en viss inkomst som ska beskattas för den. På liknande sätt kan man av de inledande bestämmelserna i 10 kap. IL dra slutsatsen att inkomster till följd av anställning ska tas upp av den som utfört arbetet. Valet av skattesubjekt kan även anses framgå av regeln i 10 kap. 8 § om beskattningstidpunkten där det anges att ”(i)nkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt komma den skattskyldige till del.” Det är således möjligheten att disponera som gör att inkomsten ska tas upp och då rimligen av den som har denna möjlighet.

Vår framställning fokuseras på rättssubjekt som är fysiska personer. Överflyttning av inkomster mellan juridiska personer, exempelvis genom koncernbidrag eller i samband med fusion, behandlas inte. I sammanhanget kan dock erinras om att bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser ger utrymme för att inkomst skapad av en fysisk person kommer att beskattas hos ett av denne ägt aktiebolag. Inkomsten kan även överföras till ett aktiebolag som ägs av en annan person. Vi återkommer till detta.

I det följande beskriver vi tre olika förfaranden som kan leda till att inkomsten beskattas hos annan än den vars prestation genom arbete eller kapitalinnehav förvärvat rätten till inkomsten. Det *första fallet* är överlåtelser med benefika inslag, t.ex. gåva av kapitaltillgångar eller av ränta eller utdelning. Inkomst kan för det *andra* överföras genom att näringsverksamhet som bedrivs gemensamt fördelas på ett sätt som inte speglar deltagarnas insats. Ett *tredje sätt* är att den som egentligen haft rätt till ersättning avstår från denna. En enskild person kan arbeta gratis, låna ut räntefritt eller avstå från utdelning på sina aktier.

De tre förfaringssätten behandlas i skilda avsnitt med tyngdpunkten på problematiken kring *inkomstavstående*, särskilt av inkomster som uppstått

i fåmansföretag. Främst kommer praxis att behandlas. Vi beaktar även uttalanden i litteraturen, men kommer inte att i detalj behandla dem.

2 BENEFIKA ÖVERLÅTELSE

2.1 Lagregler

Bestämmelserna i 44 kap. IL om *kapitalvinster* är utformade så att inträffad värdestegring utlöser beskattning först när tillgången avyttras. En beskattning av värdestegring under innehavstiden eller när tillgången övergår till ny ägare genom arv eller gåva har ansetts vålla alltför stora likviditets- och värderingsproblem. Utrymmet för att föra över skattskyldigheten för kapitalvinster är därför betydande.

Beträffande löpande kapitalinkomster föreskrivs i 42 kap. 12 § IL att *utdelning* ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Regeln har ansetts tillämplig på gåva till en stiftelse av framtida utdelning från ett avstämningsföretag (RÅ 2006 ref. 45) och även på utdelning på aktier i fåmansföretag (RÅ 2009 ref. 68 och HFD 2011 ref. 24). För att utdelningen i gåvofall ska tas upp av gåvomottagaren i stället för givaren/aktieägaren krävs att ett bindande avtal om gåvan träffats före det att utdelningen blivit disponibel/tillgänglig för lyftning.¹

Räckvidden av regeln i 42 kap. 12 § IL prövades år 2023 i en ansökan om förhandsbesked som gällde T.L. och hans helägda bolag AB M (HFD 2023 not. 10). T.L. anförde att han, i stället för att själv ge bort utdelning från AB M innan utdelningen kunde disponeras av honom, av praktiska skäl avsåg att genom beslut på bolagsstämman överföra motsvarande belopp som gåva. Medlen skulle tillfalla olika ideella organisationer.

Ekonomiskt sett leder båda tillvägagångssätten till samma resultat. Enligt HFD var det dock ”inte möjligt att jämställa en värdeöverföring enligt 17 kap. 5 § aktiebolagslagen med att en aktieägare överlåter sin rätt till utdelning”. Vidare anfördes att det i målet var fråga om en direkt överföring från bolaget till gåvomottagaren och att det saknade betydelse att T.L. såsom aktieägare inte kunde disponera över de medel som fördes över. Gåvorna omfattades därför inte av förfarandet i 42 kap. 12 § IL. HFD fann

1 Se Gäverth, Beskattning av utdelning till annan än aktieägaren (eller kuponginnehavare), SkatteNytt 1996 s. 587 ff. för en utförligare genomgång av bakgrunden till lagregeln och dittillsvarande praxis. Ämnet har också behandlats av Kleist i SkatteNytt 2015 s. 603 ff., Allokering av utdelningsinkomster i samband med aktielån och överlåtelse av rätt till framtida utdelning.

i stället – i enlighet med etablerad praxis rörande aktieägare som låter det egna bolaget stå för levnadskostnader – att gåvorna var att anse som utdelning till T.L. och att T.L. därför skulle ta upp utdelningen enligt fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL.

Med tanke på att 42 kap. 12 § IL bryter mot principen att det är den som ursprungligen haft rätt till en löpande inkomst som ska beskattas för denna framstår det som naturligt att HFD ansåg att det inte fanns någon grund att tillämpa bestämmelsen utanför dess direkt angivna tillämpningsområde.

Med stöd av reglerna i 23 kap. IL om *underprisöverlåtelser* kan orealiserade vinster i näringsverksamhet föras över bl.a. mellan fåmansföretag, mellan fysiska personer och mellan fysiska personer och fåmansföretag. Inkomst som uppstått hos en näringsidkare kan därigenom komma att beskattas hos en annan person. För att reglerna ska vara tillämpliga måste ett antal förutsättningar vara uppfyllda, t.ex. att överlåtelsen omfattar näringsidkarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en andel därav (23 kap. 17 §). I det kända plenimålet Sipano II (RÅ 2004 ref. 1) gällde överlåtelsen andelar i ett kommanditbolag. Reglerna om underprisöverlåtelse ansågs därför inte tillämpliga med följd att ägaren till det överlåtande bolaget beskattades för det överförda värdet såsom utdelning.

I sammanhanget kan slutligen noteras att reglerna om *periodiskt understöd* i 62 kap. 7 IL medger att inkomst beskattas hos en annan person än den ursprungliga inkomsttagaren. Utrymmet för avdrag för understöd av benefik natur är dock i dag ytterst begränsat.

2.2 Praxis när direkt tillämpliga lagregler saknas

I föregående avsnitt har vi redovisat några situationer där det med stöd av explicita lagregler går att överföra beskattningen av kapitalvinster eller löpande inkomster till en annan person. Av de principer för inkomstbeskattningen som vi i korthet redovisat tidigare följer enligt vår mening att det utanför dessa regler inte är möjligt att med skattemässig effekt överlåta löpande inkomster. Exempelvis kan en löntagare eller uppdragstagare inte undgå beskattning genom att ge bort ersättningen för sitt arbete till en anhörig eller till en ideell organisation. Detta gäller oavsett om överlåtelsen sker före eller efter förfallodagen och även om överenskommelse träffats om att ersättningen ska betalas direkt till gåvotagaren.

Ett undantag från principen att inkomstöverföring fordrar lagstöd finns i ett mål om obligationskuponger. I RÅ 1992 ref. 76 överlät föräldrar såsom gåva räntekuponger avseende ett obligationslån till sina barn.

Gåvan genomfördes innan räntan blev tillgänglig för lyftning. HFD tillämpade reglerna om aktieutdelning i 42 kap. 12 § analogt och fann att barnen var skattskyldiga för räntan.

Den av HFD valda utgången grundades på en ovanligt utförlig rättsutredning om innehållet i förarbeten, utredningar och litteratur. De av HFD åberopade förarbetena gäller uttalanden som inte skett i samband med någon lagstiftning i frågan och inte heller direkt i någon proposition. Uttalandena kan inte heller betecknas som klara och entydiga.²

Vi menar att avgörandet inte kan anses vara ett generellt principiellt ställningstagande och därför bör ges ett snävt tillämpningsområde. Bidragande till utgången var säkerligen att såväl en utdelningskupong som en räntekupong kan ses som ett löpande skuldebrev. Mot denna bakgrund kan diskuteras om en gåvomottagare i dag ska kunna beskattas för ränta bara om det företag som gett ut obligationen valt att – trots den tekniska utvecklingen – betala räntan med kuponger i pappersformat. Troligen bör tillämpningen vidare begränsas till obligationslån som är marknadsnoterade.

Ränta på lån mellan privatpersoner och andra lån som inte är noterade liksom på inlåning i bank bör enligt vår uppfattning alltid beskattas hos långivaren även om denne såsom gåva överlåter räntan till annat rättssubjekt. Detta följer av de allmänna principer som diskuterats inledningsvis.

3 FÖRDELNING AV INKOMST AV NÄRINGSVERKSAMHET

Som framhållits flera gånger är utgångspunkten i skattesystemet att den som skapat en viss inkomst också ska beskattas för denna. Denna målsättning kan vara svår att upprätthålla när näringsverksamhet bedrivs gemensamt. Beträffande handelsbolag gäller som bekant regeln i 5 kap. 3 § IL att varje delägare ska beskattas för så stort belopp som motsvarar delägarans andel av bolagets inkomst. Den inkomst som ska fördelas är det belopp som handelsbolaget skulle ha tagit upp om bolaget varit ett skattesubjekt. Allmän enighet råder om att det är bolagsavtalet som är utgångspunkten för hur inkomsten ska fördelas mellan delägarna. Den avtalade fördelningen har dock underkänts i praxis när denna bedömts medföra obehöriga skatteförmåner. Vi går inte in på domstolspraxisen rörande fördelningen av handelsbolagsinkomster och inte heller på den kritik som riktats mot denna praxis.

2 För en kritisk genomgång av rättsfallet se Melz, Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter, SkatteNytt 1992 s. 613 ff.

I 60 kap. IL finns bestämmelser som syftar till att motverka omotiverade skatteförmåner genom felaktig uppdelning av inkomst av näringsverksamhet som bedrivs inom *en familj*. Om makar tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet får exempelvis s.k. medhjälpande make enligt 60 kap. 7 § ta upp högst så mycket av verksamhetens överskott som motsvarar värdet av dennes arbetsinsats. Liknande begränsningar finns enligt 60 kap. 13 § för make som inte är företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Av 60 kap. 12 § framgår vidare att ersättning från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag till barn till företagsledarens eller företagsledarens make ska, om barnet inte fyllt 16 år, tas upp av den av makarna som har den högsta inkomsten. Har barnet fyllt 16 år ska barnet ta upp ersättningen till den del den är marknadsmässig medan överskjutande del tas upp av maken med högsta inkomsten.

Möjligheten att hänföra arbetsinkomster till ett eget aktiebolag, ”sätta sig på bolag”, berör fördelningen av inkomst mellan aktieägaren och bolaget, alltså valet av skattesubjekt. Generellt har i praxis godtagits att inkomster som enligt avtal fakturerats av ett bolag också beskattas hos bolaget även om inkomsten hänför sig till insatser som ägaren personligen utfört som artist, idrottsman eller konsult. Undantag har dock gjorts när avtalsförhållanden varit sådana att uppdraget haft karaktär av anställning, RÅ 81 1:17.

Såvitt kan bedömas har på detta område endast en kategori personer särbehandlats, nämligen styrelseledamöter i aktiebolag och andra organisationer.³ Arvoden för sådana uppdrag måste, även om det är ledamotens bolag som fakturerar, med få undantag tas upp som inkomst av tjänst hos styrelseledamoten. Praxisen bottnar i att en styrelseledamot i ett aktiebolag enligt lag ska vara en fysisk person, men är ändå enligt vår uppfattning svårbegriplig och har blivit starkt ifrågasatt.⁴ Erinras kan också om att denna särbehandling inte synes omfatta alla uppdrag som enligt lag måste utföras av särskilt utsedda fysiska personer. Ersättningar för uppdrag som konkursförvaltare, offentliga försvarare och god man borde således skatte- mässigt kunna hänföras till uppdragstagarens aktiebolag.

3 HFD 2019 not. 31 (plenum) och HFD 2021 ref. 9.

4 Ämnet har behandlats i ett stort antal artiklar.

4 AVSTÅENDE FRÅN INKOMST

4.1 Inledning

En privatperson som tillhandahåller arbetsinsatser eller kapital utan ersättning beskattas inte för den uteblivna inkomsten. En förutsättning för skattefriheten är dock att avståendet är villkorslöst. Har den som skenbart arbetat eller lånat ut pengar gratis i själva verket förbehållit sig någon form av motprestation kommer saken i annat läge. I det följande tar vi först upp skattefrågor i samband med att gratistjänster tillhandahålls utan villkor. Därefter diskuteras vad som händer om tillhandahållandet direkt eller underförstått är förenat med krav på motprestationer. Rättsfallet HFD 2020 ref. 1 behandlar vi i kap. 5.

4.2 Utan villkor

Bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL omfattar bara näringsidkare. Varor eller tjänster som utan ersättning lämnar den privata sfären utlöser inte någon beskattning. Jurister eller läkare som inte bedriver näringsverksamhet beskattas alltså inte om de tillhandahåller tjänster gratis till vänner eller ideella organisationer. Detsamma gäller den som hjälper en anhörig med bokföring eller skördearbete. Om mottagaren är näringsidkare ökar dock arbetsinsatsen inkomsten av näringsverksamheten och likaså kan gratisarbete på mottagarens villafastighet öka en framtida kapitalvinst. Värdet av gratisarbetet kan då bli beskattat någon gång i framtiden. I flertalet fall torde dock privata tjänster som tillhandahålls utan ersättning inte träffas av någon beskattning.

Frågan kan ställas om denna nollskatt för gratisarbete gäller även i mer omfattande fall. Anta att den som under lång tid bedrivit ett olönsamt jordbruk övertalar en anhörig att delta i verksamheten genom att tillhandahålla tjänster inom ett helt annat område. Den anhörige anställs exempelvis med symbolisk lön men levererar kvalificerad juridisk rådgivning vars inkomster kan kvittas mot förlusterna i jordbruket. Någon bestämmelse i IL som gör det möjligt att beskatta den anhöriges arbetsinsatser finns inte. Förfarandet kan dock ses som ett kringgående av principen att frivilligt ekonomiskt bistånd ska finansieras med beskattade medel och skattefriheten kan därmed sägas strida mot lagstiftningens syfte. Det framstår dock som främmande att beskatta den anhörige för värdet av rådgivningen med stöd av lagen mot skatteflykt.

När motsvarande tjänster utförs av någon som *bedriver näringsverksamhet* aktualiseras däremot uttagsbeskattning. Uttagsbeskattning av en tjänst förutsätter att prisnedsättningen inte är affärsmässigt motiverad och att värdet av tjänsten är mer än ringa (22 kap. 3 och 4 §§ IL). Exempelvis är någon enstaka gratistjänst från en advokatbyrå eller läkarpraktik oftast av ringa värde och undgår därmed uttagsbeskattning. Är arrangemanget mer långvarigt blir bedömningen förstås annorlunda.

Veterligen saknas vägledande avgöranden om uttagsbeskattning i samband med *pro bono*-insatser.⁵ Enligt vår uppfattning kan det ofta med fog hävdas att sådan verksamhet är en del av företagets marknadsföring och därför inte ska föranleda uttagsbeskattning. Det är inte heller givet att tjänster av ovanstående slag ska anses utförda i näringsverksamheten utan de kan i vissa fall anses utförda privat även om de ryms inom personens professionella verksamhetsområde.⁶

Räntefri utlåning behandlas, så länge transaktionerna ligger vid sidan av näringsverksamhet, skattemässigt på samma sätt som arbetsinsatser utan ersättning. Fiktiva ränteinkomster beskattas inte. Denna skattefrihet gäller med all sannolikhet även om låntagaren är bosatt utomlands med obefintlig skatt på ränteinkomster eller om denne genom räntefriheten undgår reduceringen av avdragsrätten vid stora kapitalunderskott från 30 procent till 21 procent. Även här förefaller det uteslutet att angripa förekommande skatteförmåner med tillämpning av lagen mot skatteflykt.

4.3 Med villkor

Med hög skatt på arbets- och kapitalinkomster är det inte överraskande att skattskyldiga ibland avstår från inkomster om det kan ske till fördel för något som de vill gynna. Ett sådant avstående innebär normalt ett förfogande över en inkomst som den skattskyldige haft rätt till med följd att denne inte kan undgå beskattning.

Det klassiska exemplet, RÅ 1962 ref. 46, gäller Fader Gunnars (Rosendal) bidrag till stiftelsen Gratia Dei. För att stödja stiftelsens verksamhet avstod Fader Gunnar från arvoden för olika föreläsningar, men träffade avtal med arrangörerna om att motsvarande belopp betalades till stiftelsen. HFD ansåg att ”den omständigheten, att – på Gunnar R:s initiativ – ersättningen enligt överenskommelserna skulle, vare sig den erlades till

5 Det latinska begreppet för sådana tjänster är ”pro bono publico”, för samhällets bästa.

6 Se prop. 1989/90:110 del 1 s. 660.

Gunnar R. eller till stiftelsen, i sista hand helt eller delvis komma stiftelsen till godo, har ej betagit ersättningen egenskapen att i sin helhet utgöra för Gunnar R. skattepliktig intäkt.” Hade Fader Gunnar däremot medverkat gratis vid ett av stiftelsen ordnat arrangemang hade någon beskattning säkerligen inte kommit i fråga. Han hade knappast fått någon motprestation och som privatperson var reglerna om uttagsbeskattning inte tillämpliga.

Ett annat exempel är om det kan antas att avståendet från inkomsten är villkorat av att en anhörig till den skattskyldige får en förmån som svarar mot den avstådda inkomsten. Denna fråga prövades i det s.k. Traktormålet, RÅ 1989 ref. 57. HFD:s majoritet (plenum) fann det visat att hustrun till en anställd fått förvärva en traktor till underpris och att denna förmån var kopplad till mannens anställning i det företag som sålde traktorn. Mot denna bakgrund ansågs prisnedsättningen utgöra en löneförmån för mannen och beloppet togs upp som inkomst av tjänst hos honom.⁷ Traktorn skulle användas i ett av hustrun bedrivit jordbruk. En fråga som inte prövades i målet – men som möjligen inverkade på minoritetens bedömning att eventuell prisnedsättning inte var skattepliktig för mannen – var om beskattningen hos mannen skulle öka traktorns anskaffningsvärde i jordbrukets näringsverksamhet. Enligt vår uppfattning framstår detta som befogat.

I RÅ 1989 ref. 44 hade en församlingsmedlem, HH, tagit ett lån på 30 000 kr mot marknadsränta i en bank och därefter lånat ut samma belopp räntefritt till församlingen. HFD anförde att det förhållandet att innehavaren av en fordran inte betingat sig ränta enligt rättspraxis inte utgjort skäl för beskattning av skäligen ränta. Sådant skäl förelåg endast om räntefriheten medfört sådan överföring av medel från borgenär till gäldenär ”som har särskild betydelse i skattehänseende (jfr RÅ 1954 ref. 22).”⁸ Med hänsyn bl.a. till att HH saknade avdragsrätt för sedvanliga bidrag till församlingen ansåg HFD att räntefriheten innefattade en överföring som hade särskild betydelse i skattehänseende. HH beskattades för ett belopp motsvarande vad han betalat i ränta till banken.

Av referatet framgår inte om den räntefria utlåningen påverkade HH:s ”sedvanliga” bidrag till församlingen. Avgörande för utgången torde hur

7 I artikeln Till frågan om rätt skattesubjekt, Svensk Skattetidning 2015 s. 3 ff., analyserar Anders Hultqvist bl.a. Fader Gunnar-målet och Traktormålet.

8 Frågan i det hänvisade målet var om räntefrihet inneburit kringgående av dubbelbeskattningsavtal.

som helst varit att finansieringen av en levnadskostnad med obeskattade medel ger upphov till en omotiverad skatteförmån. Att tillämpa 1980 års lag mot skatteflykt i stället för praxisen rörande förfaranden med särskild betydelse i skattehänseende diskuterades dock inte i målet.

Ett mer uppenbart exempel på att villkoren för en tjänst, som till synes tillhandahållits utan ersättning, medför beskattning på grund av att en motprestation erhålls är målet om depositionsleasing, RÅ 1990 ref. 73. Genom att deponera ett stort belopp räntefritt hos leasegivaren (bilföretaget) fick leasetagaren lägre leasingavgift.⁹ HFD anförde att prisnedsättningen var att betrakta som avkastning på det deponerade beloppet och därmed skulle tas upp som inkomst av kapital.

Denna bedömning framstår som självklar men konstigt nog hade HFD tidigare i liknande mål (RÅ 1982 Aa 72 och RÅ 1984 1:39) inte hänfört någon avkastning till det deponerade beloppet utan i stället – med föga övertygande motivering – vägrat leasetagaren avdrag för ränta på det lån med vilket denne finansierat den räntefria depositionen.¹⁰

5 HFD 2020 REF. 1

”Nyligen”¹¹ avgjorde HFD ett mål där vi anser att bedömningen borde medfört skattskyldighet för en avstädd inkomst (utdelning) på grund av att en motprestation erhållits. Rättsfallet kommer att behandlas utförligt då det är principiellt viktigt.

I en ansökan om förhandsbesked angavs att A och D ägde hälften var av aktierna i ett fåmansföretag och att aktierna var kvalificerade enligt 57 kap. IL. A., som hade slutat att arbeta i bolaget, avsåg att sälja sina aktier till D. Bolaget hade enligt ägarna ett värde på 1 014 000 kr utöver aktiekapitalet på 50 000 kr.¹² Avsikten var att A skulle få ersättning för sina aktier med ett belopp motsvarande hälften av detta värde. Ersättningen skulle utgå i form

9 Räntenivån var, trots den senaste tidens räntehöjningar, på 1980-talet betydligt högre än i dag.

10 Leasingmålen behandlas utförligt av Jari Burmeister, Verklig innebörd, s. 82 ff.

11 I en rättsfallskommentar till domen i SN 2021 s. 299 ff. angav undertecknad Melz att domen borde diskuteras närmare i en artikel. Denna artikel har onekligen dröjt så länge att domen egentligen inte borde anses avgjord nyligen.

Rättsfallet har även kommenterats av Tjernberg, Different skattemässig behandling av differentierad utdelning, SN 2021 s. 41 ff.

12 Gissningsvis avses med detta att det egna kapitalet bortsett från aktiekapitalet uppgick till 1 014 000 kr. Hur denna värdering går ihop med övriga i ansökningen angivna belopp är oklart men torde bero på den angivna compensationen i form av lön. Vi är frågande till innebörden av detta förfarande men det synes sakna betydelse för analysen av målet.

av riktad utdelning med 432 000 kr till A, köpeskilling för aktierna med 25 000 kr, vilket motsvarade aktiernas nominella värde, och lön.

Frågan var hur utdelningen till A skulle beskattas. HFD gjorde bedömningen att hela utdelningen skulle tas upp av A och anförde bl.a. följande:

14. I allmänhet saknas anledning att behandla belopp, som enligt beslut på bolagsstämma betalas ut till aktieägarna, som annat än utdelning. [...]

15. Alla aktier i bolaget har lika rätt till utdelning. Emellertid har delägarna kommit överens om att utdelning endast ska utgå på A:s aktier. Detta har, enligt lämnade förutsättningar, inte något att göra med delägarnas respektive arbetsinsatser i bolaget, utan orsaken är att A. har slutat att arbeta i bolaget och av det skälet vill överlåta sina aktier till D. Den riktade utdelningen är en del av ersättningen för dessa aktier. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer därför i Skatterättsnämndens bedömning att det saknas anledning att behandla utdelningen till A som ersättning för en arbetsprestation. Det saknas vidare anledning att beskatta D för någon del av den utdelning han avstått från till förmån för A (jfr RÅ 2006 ref. 45).

Enligt förutsättningarna för ansökningen delar bolaget alltså ut 432 000 kr vilket belopp i sin helhet tillfaller A som dellikvid för D:s förvärv av A:s aktier i bolaget. Förfarandet strider mot principen att alla aktier ska ha lika rätt i bolaget och därmed samma rätt till utdelning (4 kap. 1–3 §§ aktiebolagslagen). Så länge alla aktieägare är ense finns det dock inget som hindrar att utdelningen ska fördelas på annat sätt, se exempelvis NJA 2021 s. 388.

I enlighet med vad vi tidigare anført har ett avstående från inkomst beaktats skattemässigt bara om det är villkorslöst. Ett avstående som förutsätter att den skattskyldige gynnas på annat sätt har således inte haft någon skattemässig effekt. Det kan enligt vår mening inte råda något tvivel om att D:s avstående haft denna karaktär. Som HFD själv uttalar är D:s avstående av utdelning till förmån för A kopplat till att motsvarande belopp är en del av ersättningen för D:s förvärv av A:s aktier i bolaget.

Om HFD följt dittillsvarande praxis borde alltså D – och givetvis även A – ha tagit upp 216 000 kr som utdelning. Av vilken anledning HFD ansett sig kunna bortse från att D:s avstående var förenat med villkor kan inte utläsas av domskälen. Det rättsfall som HFD hänvisar till, RÅ 2006 ref. 45, ger inte någon egentlig vägledning eftersom avståndet i det målet var villkorslöst.

I förhandsbeskedet sägs inget om huruvida A och D befann sig i samma skattesituation. Det är därför möjligt att de vid tillämpning av 57 kap. IL

har olika omkostnadsbelopp, olika sparade utdelningsutrymmen och olika skattesatser för belopp som ska tas upp som tjänsteinkomst. HFD:s bedömning väcker vidare frågan om vad som händer om den aktieägare som formellt får all utdelning inte beskattas för kapitalinkomster, exempelvis på grund av bosättning utomlands eller för att aktierna utgör näringsbetingade andelar eller ägs av ett skattebefriat subjekt. Och finns det anledning att skilja mellan avstående som är kopplade till förvärv av aktier i det berörda bolaget och helt externa förvärv? Anta att A sedan länge varit bosatt utomlands och att A som motprestation för att han tilldelats all utdelning utfäst sig att köpa en bil åt D. Att vid ett sådant upplägg nollbeskatta D synes lämna dörren vidöppen för obehöriga skatteförmåner.

Förhandsbeskedet gällde inte beräkningen av *kapitalvinst*, men det finns ändå skäl att säga något om detta. Enligt HFD ska A ta upp all utdelning, 432 000 kr. Detta medför att beloppet inte kan ses som ersättning till A vid beräkningen av hans kapitalvinst.¹³ Hänsyn kan därför inte tas till annat vederlag än kontantersättningen, 25 000 kr. Omkostnadsbeloppet för A:s aktier är okänt, men rimligen leder varje värde över 25 000 kr till kapitalförlust för A.¹⁴ I domen slås fast att D inte ska beskattas för någon del av utdelningen. Med denna bedömning kan D som anskaffningsutgift för de förvärvade aktierna bara beakta kontantbeloppet, 25 000 kr. En framtida försäljning riskerar därmed att leda till en betydande kapitalvinst för D.

Med den av oss förordade lösningen ska såväl A som D ta upp 216 000 kr som utdelning. Vid beräkningen av kapitalvinst ska A som vederlag redovisa den utdelning som D avstått från samt kontantbeloppet, dvs. sammanlagt (216 000 kr + 25 000 =) 241 000 kr. Sannolikheten att avyttringen leder till kapitalvinst för A är därmed klart större än om överlåtelsen hanteras som HFD angett. Däremot får D med vårt synsätt en 216 000 kr högre anskaffningsutgift.

Av det anförda framgår att det totala skatteuttaget antagligen blir i stort sett detsamma oavsett om D utdelningsbeskattas eller inte. Som nyss framhållits gäller detta dock inte om HFD:s uppfattning ska tillämpas även när berörda aktieägares skattesituation väsentligen skiljer sig åt.

13 Den i ansökan angivna "lönekompensationen" har som tidigare angetts en för oss oklar innebörd. Om kompensationen beskattas som lön bör inte heller den behandlas som ersättning vid beräkning av kapitalvinsten för A.

14 Från fiskalt håll kan kanske hävdas att kravet i 44 kap. 23 § IL på att en förlust ska vara verklig begränsar A:s avdragsrätt. Denna fråga får dock tas upp i annat sammanhang.

6 SAMMANFATTANDE SLUTSATSER

Inkomstbeskattningen är uppbyggd på principen att den som har rätt att uppbära en inkomst ska ta upp den till beskattning. I IL finns emellertid ett antal undantag från denna princip. Genom benefika transaktioner av kapitaltillgångar kan med skattemässig effekt inkomster överföras mellan olika personer. Inkomst av näringsverksamhet som direkt eller indirekt bedrivs av flera personer kan för det andra fördelas på ett sätt som inte speglar deltagarnas faktiska arbets- eller kapitalinsatser. Överflyttning av skattskyldighet kan för det tredje äga rum genom att den som ursprungligen haft rätt till inkomsten avstår från denna till förmån för annan.

Enligt den praxis som hittills gällt har den som avstått från inkomst undgått beskattning bara om avståendet varit utan villkor. Ett avstående har således inte haft någon skattemässig effekt om det varit förenat med avtal som på annat sätt gynnar den som från början haft rätt till inkomsten. HFD 2020 ref. 1 innebär ett avsteg från detta synsätt.

Vi har svårt att förstå av vilken anledning HFD avvikit från tidigare praxis och funnit sig kunna bortse från att hälften av det belopp som formellt utdelats till A måste ses som utdelning till D. En förutsättning för D:s avstående var ju att ett belopp motsvarande utdelningen ingick i ersättning för D:s förvärv av A:s aktier. Till skillnad från vad som var fallet i det rättsfall som HFD hänvisar till – RÅ 2006 ref. 45 – var avståendet alltså inte villkorslöst.

Om villkorade avståenden från inkomst behandlas på samma sätt som villkorlösa blir utrymmet stort för avancerad skatteplanering och kan ytterst leda till att privata förvärv finansieras med obeskattade medel. Behovet av ett klarläggande från HFD:s sida framstår därför som angeläget. Till dess rekommenderar vi att HFD 2020 ref. 1 ges ett så begränsat prejudikatsvärde som möjligt.

Stig von Bahr är f.d. domare i HFD och EU-domstolen. Peter Melz är professor emeritus vid juridiska institutionen, Stockholms universitet.